

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupen Mgr. Michalem Magliou, advokátem v Karlových Varech, Bělehradská 14 proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2009, čj. 475/09-1100-400276, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 10. 2009, čj. 30 Ca 29/2009 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.
II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 2. 2009, čj. 475/09-1100-400276, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ostrově ze dne 16. 7. 2008, čj. 33702/08/129970/2325. Správce daně tímto rozhodnutí dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 201 500 Kč. Žalobce změnil ve zdaňovacím období roku 2005 způsob uplatňování výdajů ze způsobu podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. uplatněním skutečných výdajů, na způsob podle § 7 odst. 9 citovaného zákona (paušální výdaje procentní sazbou z příjmů), aniž v souladu s § 23 odst. 8 téhož zákona upravil k

31. 12. 2004 základ daně za zdaňovací období roku 2004 o částku evidovaných pohledávek, závazků a nespotřebovaných zásob.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Plzni. Namítl, že v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 uplatnil výdaje podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Dne 25. 2. 2008 podal dodatečné daňové přiznání za dané zdaňovací období, kde deklaroval, že neměl v uvedeném období žádné příjmy. Nemohl proto ani změnit způsob uplatňování výdajů. K výzvě správce daně vysvětlil, že příjmy i výdaje byly v daňovém přiznání uplatněny omylem, chybou v psaní, a že v roce 2005 žádné zdanitelné příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů neměl. Správce daně za zdanitelné příjmy zdaňovacího období roku 2005 označil vrácené přeplatky ze sociálního a zdravotního pojištění za rok 2004. Namítl, že tyto přeplatky nikdy neobdržel, neboť tyto byly vyplaceny na účet společnosti AMSEL CZECH s. r. o. Přeplatky nelze považovat za příjem ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, ale za příjem, o který se zvýší příjmy nebo sníží výdaje za předpokladu, že vrácení nebylo zachyceno v účetnictví nebo v daňové evidenci poplatníka při zjišťování základu daně podle § 7 a 9 citovaného zákona. Za příjem lze považovat pouze skutečné zvýšení majetku poplatníka. K reálnému zvýšení majetku žalobce nedošlo. Požadavek správce daně, aby prokázal neexistenci příjmů ve zdaňovacím období roku 2005, je nesplnitelný, protože negativní skutečnosti nemohou být prokazovány. Byl porušen zákaz retroaktivity při aplikaci nemožnosti změny způsobu uplatňování výdajů, která byla upravena až zákonem č. 545/2005 Sb. účinným ode dne 1. 1. 2006.

Krajský soud v Plzni žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 10. 2009. Podle jeho názoru žalobce v dodatečném daňovém přiznání nezměnil způsob uplatnění daňových výdajů, zvolený v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005. Nadále platí změna v uplatňování výdajů, ke které přistoupil v řádném daňovém přiznání. Žalobce porušil svoji zákonem stanovenou povinnost, pokud neupravil v souladu s § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů základ daně za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně způsobu uplatňování výdajů. I když se způsob uplatňování daňových výdajů uvádí až v daňovém přiznání, zákon předpokládá, že poplatník podle zvoleného způsobu postupuje již od začátku zdaňovacího období. V souladu s tím je i požadavek stanovený v § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, tj. povinnost upravit základ daně za předchozí zdaňovací období. Této povinnosti se žalobce nemohl zprostit ani podáním dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2005, ani tvrzením, že ve skutečnosti nepřešel na způsob uplatňování daňových výdajů způsobem podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Výzvu správce daně, aby žalobce vysvětlil rozpory v řádném a v dodatečném daňovém přiznání, nelze považovat za výzvu k prokázání neexistující skutečnosti. Pojistné na zdravotním a sociálním pojištění bylo zahrnuto do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a proto je přeplatek na tomto pojištění zdanitelným příjmem v následujícím zdaňovacím období. Je nerozhodné, kdo byl v době vrácení přeplatku majitelem účtu, neboť to byl žalobce, kdo požádal o vrácení přeplatku na daný účet. Z ničeho nevyplynulo, že by žalobce projevil úmysl změnit způsob uplatňování výdajů zpět na způsob podle § 24 zákona o daních z příjmů. V posuzovaném případě nešlo o retroaktivní působení právní normy, protože daňové přiznání se podává až po uplynutí zdaňovacího období. Žalobce podal daňové

přiznání za zdaňovací období roku 2005 až v březnu 2006, tedy po nabytí účinnosti zákona č. 545/2005 Sb.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítl, že se krajský soud nevypořádal s tím, zda lze za příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů považovat i jiné částky (přeplatek na pojistném), než příjmy zde vyjmenované. Krajský soud se podle stěžovatele nevyjádřil ani k tomu, zda „vratka přeplatků" představuje skutečné zvýšení majetku poplatníka. Setrval na stanovisku, že přeplatek není příjmem ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů (jedná se sice o příjem, nikoliv však o příjem z podnikání). Pokud krajský soud dospěl k závěru, že přeplatek představuje příjem, musí citovat konkrétní ustanovení, ze kterého vyplývá povinnost zdanit tuto částku. V roce 2005 neměl z hlediska daňových předpisů žádné příjmy, což správně deklaroval v daňovém přiznání. Pak je již bez významu úvaha, zda změnil pro rok 2005 režim uplatňování výdajů. S tímto argumentem se však krajský soud nevyrovnal. Namítl, že rozsudek je nesrozumitelný, neboť není zřejmé, kde končí popis soudem zjištěného skutkového stavu a kde počíná vlastní odůvodnění.

Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že je jednou zvolený způsob uplatňování výdajů pro daňový subjekt v daném zdaňovacím období závazný, a nelze jej již měnit. Poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008, čj. 1 Afs 123/2006 - 59, podle kterého nelze odepřít daňovému subjektu možnost volby způsobu uplatnění výdajů v dodatečném daňovém přiznání. Daňový subjekt je oprávněn dodatečně měnit způsob uplatňování daňových výdajů. V posuzovaném případě se jednalo o zdaňovací období roku 2005 a zákon č. 545/2005 Sb., který daňový subjekt omezoval ohledně volby způsobu uplatnění výdajů, nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2006. Jedná se tak o případ pravé retroaktivity. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005 uvedl, že měl příjmy ve výši 0 Kč. Příjmy v řádném daňovém přiznání uvedl omylem, chybou v psaní, neboť ve skutečnosti žádné příjmy neměl. Správce daně proto po něm nepřípustně vyžadoval důkaz o neexistující skutečnosti. Pokud jsou údaje uvedené v daňovém přiznání posouzeny jako rozporné, je třeba je posoudit podle jejich obsahu. Rozhodující je v daňovém přiznání sdělení, že stěžovatel měl příjmy ve výši 0 Kč. Zaškrtnutí kolonky pro uplatnění výdajů procentem z příjmů již není podstatné.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupí k posouzení důvodnosti kasačních námitek, zdůrazňuje, že předmětem řízení byla daňová povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 2004, ke kterému se vztahovaly závěry daňové kontroly a žalobou napadené rozhodnutí, byť bylo stanovení výše daňové povinnosti za toto zdaňovací období podstatně ovlivněno zjištěními vyplývajícími ze zdaňovacího období roku 2005.

V posuzované věci je sporné, zda stěžovatel změnil ve zdaňovacím období roku 2005 způsob uplatňování daňových výdajů na způsob podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů, tj. uplatnil výdaje v procentní výši. Na posouzení této otázky pak závisí, zda stěžovatel porušil ve zdaňovacím období roku 2004 § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Nejprve k námitkám týkajícím se tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel namítl, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť soud se nevyrovnal s námitkou, že přeplatky na sociálním a zdravotním pojištění nelze považovat za příjmy ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Námitka je nedůvodná. Krajský soud na šesté straně rozsudku uvedl, že pojistné na sociálním a zdravotním pojištění bylo zahrnuto mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání za zdaňovací období roku 2004. O přeplatek z takto uplatněného pojistného pak musí být zvýšen příjem z podnikání v následujícím zdaňovacím období, jak vyplývá z § 5 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Krajský soud závěr, že přeplatek na pojištění je třeba zahrnout do zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období roku 2005, neopřel pouze o větu citovanou stěžovatelem, že *„z ničeho nevyplývá, že by měl přeplatek zůstat nezdaněný“*. Odkázal na konkrétní ustanovení zákona, podle kterého bylo třeba postupovat s tím, že z něj jednoznačně vyplývá povinnost žalobce o tyto přeplatky zvýšit příjmy v následujícím zdaňovacím období.

Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud i námitku stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, že „vratka přeplatku“ nepředstavuje skutečné zvýšení majetku poplatníka. V této souvislosti nejde o to, zda vrácené přeplatky jsou skutečným příjmem nebo zdánlivým příjmem. Právním důvodem pro klasifikaci těchto vrácených částek jako příjmů je skutečnost, že byly uplatněny v předchozím zdaňovacím období jako výdaje. To vyplývá též ze Zprávy o výsledku vytýkacího řízení k dodatečnému daňovému přiznání za rok 2005. Na čtvrté straně zprávy se uvádí, že vrácené přeplatky se vztahují k úhradám sociálního a zdravotního pojištění, provedeným v roce 2004 a uznaným jako výdaje, sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 2 písm. f) zákona o daních z příjmů. Povinnost zahrnout tyto vrácené přeplatky do příjmů za rok 2005 proto vyplývala z výslovného textu zákona, který vychází z logického předpokladu, že jestliže byly v předchozím zdaňovacím období uplatněny výdaje (náklady) ve větším rozsahu, než bylo třeba (jak bylo následně zjištěno), je nutné o zjištěný rozdíl upravit daňový základ v období, kdy byl přeplatek vrácen. Úvaha o reálnosti či zdánlivosti příjmu daňového subjektu zde proto nemá místo.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodným ani tvrzení stěžovatele, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, kde končí popis soudem zjištěného skutkového stavu a kde počíná vlastní právní argumentace soudu. Z toho, že jednotlivé části rozhodnutí (rekapitulace námitek účastníků řízení, popis zjištěného skutkového stavu a samotné vypořádání námitek) na sebe plynule navazují, nelze shledat pochybení krajského soudu. Z rozhodnutí je zjevné, jaký skutkový stav vyplynul ze správního spisu a jaké právní závěry z něj vyvodil krajský soud.

Dále se již Nejvyšší správní soud zabýval důvodností namitek týkajících se oprávněnosti doměření daně za zdaňovací období roku 2004. Stěžovatel ve zdaňovacím

období roku 2004 uplatnil výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů. V řádném přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, doručeném správci daně dne 23. 3. 2006, stěžovatel uvedl, že uplatňuje výdaje procentem z příjmů, tzn. podle § 7 odst. 9. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005, doručeném správci daně dne 25. 2. 2008, vyplnil, že uplatňuje výdaje procentem z příjmů, a uvedl, že měl příjmy z podnikání ve výši 0 Kč.

Je nepochybné, že v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2005 stěžovatel změnil způsob uplatňování výdajů na způsob podle § 7 odst. 9 zákona o daních z příjmů. Tento způsob uplatňování výdajů výslovně zvolil. Volba způsobu uplatňování výdajů představuje právo daňového subjektu. Tato volba je vedena snahou optimalizovat daňovou povinnost. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 3. 2008, čj. 1 Afs 123/2006 - 67, v návaznosti na právní názor rozšířeného senátu, který v uvedené věci vyjádřil v usnesení ze dne 12. 2. 2008, uvedl, že rozhodnutí uplatňovat výdaje tou či onou formou může daňový subjekt učinit až v daňovém přiznání, tedy po skončení zdaňovacího období. I daňový subjekt, který řádně vedl účetnictví po celé zdaňovací období, může uplatnit paušální výdaje, je-li to pro něj z jakéhokoli důvodu výhodnější. Daňový subjekt tedy může zvolit způsob uplatnění výdajů na konci zdaňovacího období.

Bylo však třeba se soustředit na to, zda výsledky daňového řízení opravňovaly správce daně k úpravě základu daně žalobce podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel změnil v řádném daňovém přiznání za rok 2005 způsob uplatnění výdajů na způsob podle § 7 odst. 9 tedy procentním podílem z příjmů. V dodatečném daňovém přiznání, tuto svoji volbu nezměnil a rovněž v něm označil, že uplatňuje výdaje procentem příjmů. Je tedy nepochybné, že stěžovatel znovu nezměnil již zvolený způsob uplatnění výdajů pro dané zdaňovací období, jak namítl. Změnu volby způsobu uplatnění výdajů nelze shledat v tom, že stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání tvrdil, že neměl žádné příjmy. Podáním dodatečného daňového přiznání nedošlo k „automatické“ změně dříve zvoleného způsobu uplatnění výdajů. Jestliže v dodatečném daňovém přiznání na způsobu stanovení výdajů dle § 7 odst. 9 zřetelně setrval (tento způsob znovu jednoznačně označil), postupoval správce daně zcela předvídatelně a správně, pokud stěžovatele vyzval, aby vysvětlil rozdíl ve výši uplatňovaných příjmů v řádném a dodatečném daňovém přiznání. Tím spíše, pokud bylo zjištěno, že stěžovateli vznikly ve zdaňovacím období roku 2005 příjmy, neobstojí argument (ostatně rozporný s dodatečným daňovým přiznáním), že pokud stěžovatel neměl příjmy, nemohl uplatnit výdaje podle § 7 odst. 9 a že vlastně nikdy žádnou změnu na způsob uplatňování výdajů podle § 7 odst. 9 neprovedl. Bylo proto třeba upravit základ daně pro rok 2004 postupem podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Správce daně byl oprávněn provést daňovou kontrolu mj. ke zjištění, zda stěžovatel postupoval v návaznosti na změnu uplatňování výdajů pro zdaňovací období roku 2005 v souladu s § 23 odst. 8 a upravil rozdíl mezi příjmy a výdaji o výši pohledávek (s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) a závazků s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv s tím, že základ daně se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

S ohledem na tento závěr je třeba odmítnout jako nedůvodnou námitku, že stěžovateli byla upřena možnost změnit způsob uplatnění výdajů. Tuto námitku stěžovatel

uplatnil v souvislosti s citací výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008. Naopak, stěžovateli byla změna uplatňování výdajů umožněna a správce daně z ní vycházel. Daňový spis však neskýtá oporu pro tvrzení, že následně došlo ke změně ve způsobu uplatňování výdajů „zpět“ na původní způsob uplatňování skutečně vynaložených výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Proto v souzené věci neobstojí námitka, že šlo o nepřípustnou pravou retroaktivitu, pokud se již pro zdaňovací období roku 2005 uplatnil zákaz zpětně změnit způsob uplatnění výdajů. Případná důvodnost této námitky byla podmíněna tím, že stěžovatel skutečně změnil v dodatečném daňovém přiznání již zvolený způsob uplatnění výdajů. To se však nestalo. To, že stěžovatel případně přerušil v průběhu zdaňovcího období roku 2005 podnikatelskou činnost, nemění nic na bezpečném zjištění, že ke změně ve způsobu uplatňování výdajů došlo a že bylo třeba upravit základ daně za rok 2004. Z ničeho nevyplývá, že by v takovém případ neměl daňový subjekt a následně správce daně povinnost daňový základ upravit, tím spíše, že k této úpravě základu daně se přistupuje primárně při ukončení podnikatelské činnosti.

Nedůvodnou je rovněž námitka, podle které byl stěžovatel nucen k prokazování negativní skutečnosti. Krajský soud se obsahově obdobnou námitkou zabýval na šesté straně rozsudku, kde vysvětlil, že nešlo o prokazování negativní skutečnosti, pokud byl stěžovatel výzvou ze dne 23. 5. 2008 vyzván k vysvětlení pochybností vyplývajících z odlišného obsahu řádného a dodatečného daňového přiznání. Námitka totiž vychází z premisy, že stěžovatel neměl v roce 2005 příjem a v důsledku toho má prokazovat negativní skutečnost. Objektivně však v řízení nastala jiná situace a sice stav, kdy byl zřetelný rozpor mezi tvrzeními stěžovatele, která prostřednictvím řádného a mimořádného daňového přiznání učinil. K vysvětlení tohoto rozporu směřovala výzva správce daně. Stěžovatel navíc v kasační stížnosti pouze uvedl, že s názorem krajského soudu nesouhlasí, že byla porušena základní zásada dokazování a že jde o rozpor s doktrínou. Nevyvrací však za použití kvalitativně nové argumentace názor krajského soudu. Proto lze pouze znovu obecně zopakovat, že o prokazování negativní skutečnosti nešlo.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal napadené rozhodnutí krajského soudu zákonným, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud tyto náklady nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. listopadu 2010

JUDr. Jan Passer

předseda senátu